

CAAD: Arbitragem Tributária**Processo n.º: 931/2024-T**

Tema: IVA – Artigo 21.º do CIVA. Dedução de imposto suportado com a aquisição, manutenção e conservação (rendas de leasing, revisões, reparações, inspeção periódica, etc.), de viaturas ligeiras de mercadorias utilizadas para o transporte de mercadoria e de trabalhadores na atividade de uma empresa de construção civil.

SUMÁRIO:

1. A jurisprudência do TJUE permite que os Estados Membros incluam na sua legislação nacional limitações à possibilidade de dedução do IVA, como é o caso do regime previsto no artigo 21.º do CIVA em Portugal.
2. As liquidações adicionais de IVA efetuadas à Requerente, quando aplicam as restrições ao direito à dedução de IVA previstas no artigo 21.º do Código do IVA, quanto a despesas com viaturas, despesas com gasóleo, despesas de representação e despesas de deslocação e estadia, não violam o princípio da equivalência comunitário.
3. A disposição do art.º 21.º do CIVA, constitui uma norma anti-abuso, porquanto a mesma visa evitar a dedução de IVA suportado com despesas que, pelas suas características e natureza, facilmente poderiam ser desviadas para consumos privados, ou, no todo ou em parte, a fins alheios aos empresariais ou profissionais de um sujeito passivo.
4. O IVA suportado por uma empresa com as despesas acima identificadas, quando as mesmas digam respeito a viaturas ligeiras de mercadorias, utilizadas no transporte de mercadoria e de trabalhadores inerentes ao desenvolvimento de uma atividade empresarial, não é dedutível, porquanto pelas suas próprias características tais viaturas também poderão ser potencialmente utilizadas para fins não empresariais, não sendo exclusivamente destinadas ao transporte de mercadorias.

DECISÃO ARBITRAL**I – RELATÓRIO**

1. Em 2 de agosto de 2024, A... S.A., NIPC..., com sede em ..., ..., ...-... São Bartolomeu de Messines, doravante designada por “Requerente”, tendo sido notificada das demonstrações de liquidação em sede de Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e respetivos acertos de contas, relativos às correções efetuadas na decorrência dos procedimentos de Inspeção, credenciados pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2024..., OI2023..., OI202... e OI2024..., relativos aos períodos de março a dezembro de 2022, janeiro a outubro de 2023, novembro e dezembro de 2023 e janeiro de 2024, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista a anular as notas de liquidação de IVA no montante € 23.767,52 (vinte e três mil setecentos e sessenta e sete euros e cinquenta e dois cêntimos), bem como o consequente reembolso dos montantes indevidamente pagos, e consequente pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, o Senhor Dr. B..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida) é representada pela jurista Senhora Dr.ª C... .
3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foi o signatário designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitou o cargo, no prazo legalmente estipulado, não se tendo as partes oposto a tal nomeação.
4. O presente Tribunal foi constituído no dia 14 de outubro de 2024, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular que se encontra junta aos presentes autos.
5. No dia 15 de outubro de 2024, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.
6. Em 20 de novembro de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo igualmente procedido à junção do processo administrativo.
7. Em 25 de novembro de 2024 o Tribunal lavrou seguinte Despacho:
 1. *Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, reunindo o processo todos os elementos necessários para prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo dos princípios da autonomia do*

Tribunal na condução do processo, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT) o Tribunal entende ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o art.º 18 do RJAT, sendo igualmente de dispensar a apresentação de alegações.

... .. “

8. Nesse mesmo Despacho, o Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, determinou a prolação da decisão arbitral até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, tendo advertido a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

II - A POSIÇÃO DAS PARTES

I). A POSIÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente começa por solicitar a cumulação de pedidos, porquanto o presente PPA visa anular diversas liquidações de um mesmo imposto - o IVA -, assentes na mesma matéria de facto, dependendo a apreciação do pedido da aplicação e interpretação dos mesmos princípios ou regras de direito.
2. Na sequência da análise efetuada pela autoridade tributária aos pedidos de reembolso de IVA solicitados pela Requerente, que constam dos relatórios de inspeção, a Requerente foi notificada de diversas liquidações de IVA e acertos de conta tudo num montante total de € 23.767,52, as quais foram pagas em 6/05/2024 e 4/07/2024, manifestando a sua não concordância com tais liquidações através da apresentação do presente PPA.
3. Como resulta dos respetivos relatórios de inspeção tributária, as correções técnicas efetuadas resultam de IVA indevidamente deduzido em inputs suportados com viaturas ligeiras de mercadorias, com base na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.
4. Efetivamente, nos presentes autos apenas está em causa o imposto suportado em despesas com a aquisição, manutenção e conservação (rendas de leasing, revisões, reparações, inspeção periódica) de viaturas ligeiras de mercadorias, identificadas no sistema informático da AT, como possuindo mais de três lugares (com inclusão do condutor) e menos de nove lugares e peso bruto inferior a 3.500kg.
5. A Requerente invoca que é através da utilização destas viaturas que consegue exercer a sua atividade, face nomeadamente ao seu objeto social, que implica uma constante deslocação de materiais e de trabalhadores para os lugares onde executa as empreitadas que lhe são adjudicadas pelos seus clientes, de cujos contratos junta cópia.

6. A Requerente refere que não lhe parece lógico que tivesse que possuir viaturas de transporte de materiais e ao mesmo tempo igual número de viaturas para o transporte de passageiros, desse modo aumentando substancialmente as despesas em que incorre para o desenvolvimento da sua atividade.
7. Conclui a Requerente que tais viaturas são utilizadas única e exclusivamente para a prossecução da sua atividade, juntando para fazer prova de tal, diversas fotografias, documentos de identificação das viaturas, documentos internos e mapas de delimitação geográfica.
8. Estando perante viaturas ligeiras de mercadorias, que de acordo com o artigo 106.º, n.º 2, alínea b) do DL n.º 114/94, de 3 de maio (versão atualizada) se refere a “*veículos que se destinam ao transporte de carga*”.
9. Já o Código do Imposto sobre Veículos, publicado no anexo I da Lei n.º 22- A/2007, de 29 de junho (na sua redação atualizada), no seu artigo 2.º, n.º 1, alínea c) define como automóveis ligeiros de mercadorias “*os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, que se destinem ao transporte de carga, de caixa aberta, fechada ou sem caixa*”.
10. A Requerente entende que tais designações são reguladoras, quer das características dos veículos, quer do destino daqueles veículos automóveis, que são assim utilizados para o exercício de funções de transporte de material ligeiro necessário para a prossecução da atividade da Requerente, no que inclui o transporte dos respetivos trabalhadores, nomeadamente entre a sede e os locais onde decorrem as obras.
11. E foi assim que, “*... com base nesta utilização, e ao abrigo do princípio ínsito do direito à dedução presente nos artigos 19.º, n.º 1 a) e 20.º, n.º 1, a), que a Requerente deduziu valores de IVA suportados despesas relacionadas com aquisição, manutenção e conservação (rendas de leasing, revisões, reparações, inspeções periódicas) daquelas viaturas.*”
12. Ora, a Requerente refere que AT enquadra aquelas viaturas na designação utilizada pelo legislador fiscal de “viaturas de turismo”, sendo considerado como tal:

“... qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor”.
13. Fazendo notar que os relatórios de inspeção dão especial enfoque à parte referente a que tais viaturas não sejam destinadas unicamente ao transporte de mercadorias, a Requerente confirma que é precisamente para esse fim que as suas viaturas são utilizadas: transporte de mercadorias.
14. Para de seguida a Requerente acrescentar que também as utiliza para o transporte dos seus trabalhadores.

15. A Requerente conclui que o entendimento da Autoridade Tributária está assim em clara violação do disposto nos artigos 19.º, n.º 1, a) e 20.º, n.º 1 a), todos do CIVA.

“De facto, qualquer automóvel com mais de 3 lugares e menos de 9 será considerado suscetível de ter uma utilização que extravase os fins próprios da atividade empresarial, uma vez que é dada prevalência não à finalidade para a qual é adquirida a viatura (ou à sua finalidade efetiva), mas sim ao “tipo de construção e ao equipamento” da mesma (vide Decisão Arbitral do Proc. nº 497/2020-T).”

16. Assim sendo, a prevalecer a interpretação que a Autoridade Tributária dá aos normativos em causa, todos os veículos destinados a estes serviços seriam considerados viaturas de turismo, porquanto todos eles poderão ter qualquer outra utilidade, que não seja o transporte de mercadorias no âmbito empresarial, nomeadamente o transporte de passageiros fora da atividade empresarial, na tentativa de evitar a fraude fiscal que a promiscuidade da sua utilização poderia gerar.

17. Entendimento que, no entender da Requerente, em muito limita o desenvolvimento da atividade empresarial.

18. Quanto ao enquadramento da legislação nacional no quadro comunitário, a Requerente refere:

“Embora o TJUE permita que os Estados Membros incluam na sua legislação nacional limitações à possibilidade de dedução do IVA, significando isto que a norma ora em análise não viola qualquer disposição comunitária, poderemos considerar que a mesma contraria o mecanismo próprio do IVA.”,

19. porquanto o mesmo visa desonerar o sujeito passivo do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as atividades económicas e garantir ao mesmo tempo a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas.

20. A Requerente não entende que seja lógico que, por um lado, se afirme que *“... será possível efetuar deduções caso se demonstre que as despesas efetuadas se relacionam, em exclusivo, com a atividade empresarial levada a cabo.”*

“E, por outro, negar o mesmo direito apenas em virtude da remota possibilidade de o veículo poder ser utilizado para outra finalidade (ainda que o sujeito passivo demonstre que tal não se coaduna com a realidade).”

21. E termina a Requerente do seguinte modo:

“Por todo o exposto, é manifesto que as liquidações aqui em crise padecem de vício de violação de lei, concretamente, do disposto nos artigos 19.º, n.º 1, a) e 20.º, n.º 1 a), todos do CIVA, pelo que as mesmas devem ser anuladas, o que se requer.”

22. A Requerente faz ainda alusão à diferenciação de regimes no tratamento destas viaturas, entre o aplicado em sede de IVA e aqui em análise, com aquele que se encontra em vigor em sede de IRC, no

que às tributações autónomas diz respeito, em que os encargos com estas mesmas viaturas não estão sujeitos a essa tributação nessa sede.

23. Entende a Requerente que esta situação consubstancia um claro erro nos pressupostos de facto, causa de invalidade do ato administrativo em matéria tributária, correspondendo a um vício de violação de lei, bem como uma violação do princípio da segurança e confiança jurídica,

“Bem como dos princípios da legalidade, igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé, consagrados no artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa”.

24. A Requerente termina solicitando a anulação das liquidações adicionais de IVA, a restituição dos valores já pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43º. da LGT e 61º. do CPPT.

II). A POSIÇÃO DA REQUERIDA

1. A Requerida entende que as correções técnicas aqui em causa e melhor fundamentadas nos respetivos relatórios de inspeção tributária, resultam de IVA indevidamente deduzido em inputs suportados com viaturas ligeiras de mercadorias, com base na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

“...Efetivamente, nos presentes autos apenas está em causa o imposto suportado em despesas com a aquisição, manutenção e conservação (rendas de leasing, revisões, reparações, inspeção periódica) de viaturas ligeiras de mercadorias, identificadas no sistema informático da AT, como possuindo mais de três lugares (com inclusão do condutor) e menos de nove lugares e peso bruto inferior a 3.500kg, como resulta do descrito nos respetivos RIT:”

2. A Requerida faz questão de delimitar a matéria em apreciação, pois *“...não está em causa o direito à dedução previsto no artigo 19.º e 20.º do CIVA, mas tão só a limitação decorrente do disposto no artigo 21.º do CIVA, cuja aplicação a Requerente contesta, por a considerar ilegal.”*

3. A Requerente contesta a caracterização dos veículos, que são todos viaturas ligeiras de mercadorias, que são por si utilizadas pelo transporte de material e também para o transporte de trabalhadores., concluindo a Requerida que:

“Em suma, não é imputado às liquidações adicionais de IVA qualquer vício relativo ao enquadramento nas exclusões das despesas previstas no artigo 21.º do CIVA, assentando a sua impugnação exclusivamente em questões atinentes à ilegalidade desta norma.”

4. A Requerida caracteriza a disposição do art.º 21.º do CIVA, como uma norma anti-abuso, porquanto a mesma visa “...evitar a dedução de IVA suportado com despesas que, pelas suas características e natureza, facilmente poderiam ser desviadas para consumos privados, ou, no todo ou em parte, a fins alheios aos empresariais ou profissionais de um sujeito passivo.”

5. Tais exclusões do direito à dedução, no caso do ordenamento português, foram autorizadas pela cláusula denominada de "congelamento" ou de "standstill", prevista no artigo 17.º, n.º 6 da Sexta Diretiva (que corresponde ao atual artigo 176.º da Diretiva IVA).

“Ou seja, tendo em consideração que a Sexta Diretiva entrou em vigor a 01.01.1989, bem como, o facto do artigo 21.º do CIVA não conter uma limitação geral do direito à dedução, mas sim limitações específicas para determinados bens e serviços, como as que estão em análise nos autos, em nada contrariam o direito comunitário, gozando da proteção conferida pela mencionada cláusula, mostrando-se, quer na sua letra, quer na ratio subjacente, compatível com a Sexta Diretiva.”

6. A Requerida sustenta a sua posição, invocando o reconhecimento direto do TJUE no Processo nº. C-630/19, que teve origem num reenvio prejudicial promovido por um processo do CAAD (Proc. nº. 425/2018-T), o que foi posteriormente confirmado em diversas outras decisões (Proc. nº. 207/2019-T e Proc. nº. 513/2020-T), todas de reenvio prejudicial.

7. Tendo sido aí decidido, por exemplo no Proc. 486/2012-T, o seguinte:

“«Ora não têm razão as Requerentes, pelos fundamentos claros elencadas pelo TJUE no Acórdão do processo n.º- C-459/21 já aqui transcritas (ponto III.1 Factos provados, k), em particular pontos 20, 24 a 31 do Acórdão.

29. Tendo assim em conta que:

a. o TJUE decidiu que o princípio da equivalência não se opõe ao artigo 21.º do Código do IVA, na sua atual redação, “que institui uma exclusão total ou parcial do direito à dedução do IVA suportado com despesas relativas a determinados veículos, a deslocações e a estadias, bem como com despesas de representação, mesmo no caso de essas despesas beneficiarem de um regime pretensamente mais favorável, quanto à sua dedutibilidade, no âmbito de um imposto direto regulado pelo direito nacional.”;

b. o TJUE é o órgão jurisdicional competente para a interpretação do direito da União, de forma a garantir a conformidade da legislação nacional com este direito (artigo 19.º do Tratado da União Europeia (TUE), artigos 251.º a 281.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), artigo 136.º do Tratado Euratom e Protocolo n.º 3 anexo aos Tratados relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia);

c. os fundamentos e decisão do Acórdão proferido no processo n.º C-459/21 aplicam-se integralmente ao presente processo, que versa sobre a mesma questão de direito, apresentada pelas mesmas Requerentes, mas para os períodos de janeiro a dezembro de 2019 (no processo n.º C-459/21 estão em causa as autoliquidações de IVA de janeiro a dezembro de 2018);

d. não existem verificações adicionais a efetuar por este Tribunal na medida em que a questão central apreciada é de direito;

conclui-se assim que as autoliquidações de IVA efetuadas pelas Requerentes quanto aos períodos de janeiro a dezembro de 2019, quando aplicam as restrições ao direito a dedução de IVA previstas no artigo 21.º do Código do IVA quanto a despesas com viaturas, despesas com gasóleo, despesas de representação e despesas de deslocação e estadia, não violam o princípio da equivalência comunitário.»

8. Resultando assim que o evidente para a Requerida que o que o artigo 21.º do CIVA não se encontra em oposição com o Direito Europeu, também não o estando, por maioria de razão, com o Direito Nacional.

9. E retira a Requerida a mesma conclusão, mesmo nos casos em que estejam em causa bens ou serviços com utilização predominantemente ou exclusivamente profissional.

10. Abordando a mesma questão, mas de outro ângulo de análise, a Requerida esclarece ainda que o art.º 21º. do CIVA não contém qualquer presunção passível de ser ilidida e que isso é conforme o direito comunitário mormente com os seus princípios da neutralidade e proporcionalidade.

11. Refere a Requerida perentoriamente que:

“As normas ínsitas no artigo 21.º do CIVA visam evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução do IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, são suscetíveis de ser utilizados para fins alheios a uma atividade tributável, pelo que, desde que se encontrem preenchidos os pressupostos definidos no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, fica afastado o direito à dedução do IVA, independentemente de qualquer circunstancialismo ou factos invocados.”,

12. embora remetendo a sua fundamentação para a informação intercalar, emanada da Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI) (junta à Resposta como Doc. nº.1), não deixa de salientar os seguintes aspetos, que passamos a enunciar.

13. E de seguida conclui:

“Assim, atendendo ao teor da alínea a) do número 1 do artigo 21.º do CIVA, conclui-se que o legislador nacional não consagrou, por qualquer meio, a faculdade do sujeito passivo afastar o

aí determinado, como numa “presunção”, provando que as despesas em análise apresentam, afinal, “carácter estritamente profissional” e que isso não é contrário do direito comunitário.

14. E continua:

“Neste sentido, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), no âmbito do processo n.º 00089/11.7BEBRG, de 13/10/2016, de cujas conclusões resulta evidente que o legislador não pretendeu criar presunções ilidíveis, mas antes impor restrições ao arbítrio do sujeito passivo em matéria de dedução do imposto suportado a montante.

«III - O fundamento da exclusão do direito à dedução previsto no artigo 21.º, do C.I.V.A., encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "inputs" em relação às quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais / profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti-abuso em sede de I.V.A.»” este mesmo documento refere que, “...até a presente data...”, ou seja, até 25 de junho de 2024, não foi prestada qualquer informação.

15. O que, como acima evidenciado, o próprio TJUE já confirmou, tendo concluído pela conformidade do artigo 21.º do CIVA com o direito comunitário, mesmo que o sujeito passivo comprove que essas despesas foram integralmente afetas ao exercício da sua atividade económica tributável (neste sentido, e em questões idênticas à sub judice, veja-se, para além da já referida decisão arbitral, as proferidas nos processos n.º 878/2019-T e 476/2022-T, igualmente já transitadas em julgado.

16. Para a Requerida concluir que:

“...que, atento todo o exposto conclui-se que a pretensão da Requerente é manifestamente improcedente, devendo o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente.”

17. Para terminar a Requerida concluindo também pela inexistência da inconstitucionalidade propugnada pela Requerente.

18. Conclui pela legalidade da liquidação sindicada, donde obviamente não resulta qual qualquer justificação que permita o pagamento de juros indemnizatórios também pedidos pela Requerente.

19. Termina pugnando para que a presente ação seja julgada improcedente por não provada e a Requerida absolvida dos pedidos.

III - SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

A Requerente solicita a cumulação de pedidos, porquanto o presente PPA visa anular diversas liquidações de um mesmo imposto - o IVA -, assentes na mesma matéria de facto, dependendo a apreciação do pedido da aplicação e interpretação dos mesmos princípios ou regras de direito.

O que vai deferido, face ao que se encontra previsto o art.º 3º. n.º. 1 do RJAT, estando consequentemente reunidos, no caso concreto, a totalidades dos pressupostos aí referenciados.

IV - MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral dos Requerente e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma sociedade anónima com atividades de aluguer de máquinas para movimentação de terras; comércio de materiais de construção; construção civil e obras públicas; compra de imóveis para revenda e venda dos adquiridos para esse fim; administração de bens imóveis, conforme certidão da Conservatória do Registo Comercial (Documento n.º 1), e encontra-se registada, desde 1972-10-01, com o CAE Principal – 42990, “Construção de outras obras de engenharia civil, n. e.” e com o CAE Secundário – 068100, “Compra e venda de bens imobiliários”, e com enquadramento, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal.
- B.** A Requerente foi alvo dos procedimentos de inspeção credenciados pelas Ordens de Serviço n.ºs OI20240..., OI2023..., OI2024... e OI2024..., âmbito parcial, em sede de IVA, 6, relativamente aos períodos de março a dezembro de 2022, janeiro a outubro de 2023, novembro e dezembro de 2023 e janeiro de 2024, na sequência de pedidos de reembolso de IVA solicitados pela Requerente.
- C.** A Autoridade Tributária emitiu os atos de liquidação adicional de IVA n.ºs ..., referentes, respetivamente, aos períodos de 2022 03 a 2024 01, no montante total, incluindo juros compensatórios, de € 23.767,52.
- D.** Está em causa o imposto suportado em despesas com a aquisição, manutenção e conservação (rendas de leasing, revisões, reparações, inspeção periódica) de viaturas ligeiras de mercadorias, identificadas no sistema informático da AT, como possuindo mais de três lugares (com inclusão do condutor) e menos de nove lugares e peso bruto inferior a 3.500kg, como resulta do descrito nos respetivos RIT.
- E.** Nos relatórios de inspeção tributária aqui em crise (cfr Documentos n.ºs 2, 3, 4 e 5) foram apostas tabelas com dados de identificação das viaturas alvo das correções efetuadas, e que estão relacionadas com os valores deduzidos.
- F.** Em 2 de agosto de 2024, a Requerente solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu à apresentação do presente PPA, nos termos do RJAT, com vista a anular as notas de liquidação de IVA no montante € 23.767,52 (vinte e três mil setecentos e sessenta e sete euros e

cinquenta e dois cêntimos), bem como o consequente reembolso dos montantes indevidamente pagos, e consequente pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

b. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

A. Não se encontram factos relevantes que devam se considerados como não provados.

THEMA DECIDENDUM –

1. A legislação comunitária permite que os Estados Membros incluam na sua legislação nacional limitações à possibilidade de dedução do IVA, como é o caso do regime previsto no artigo 21º. do CIVA em Portugal, nomeadamente quanto a despesas com viaturas, despesas com gasóleo, despesas de representação e despesas de deslocação e estadia?
2. O IVA suportado por uma empresa com as despesas acima identificadas, quando as mesmas digam respeito a viaturas ligeiras de mercadorias, utilizadas no transporte de mercadoria e de trabalhadores inerentes ao desenvolvimento de uma atividade empresarial, pode ser deduzido ao abrigo do disposto no art.º 21º. do CIVA?

V – PRESSUPOSTOS DA DECISÃO.

1. Face às posições assumidas e aos fundamentos alegados pelas partes nas suas peças processuais, importa decidir.
2. O que está em causa é a apreciação da legalidade da liquidação adicional de IVA efetuada à Requerente, em virtude da Autoridade Tributária não ter aceite como dedutível o IVA por esta suportado em despesas com a aquisição, manutenção e conservação (rendas de leasing, revisões, reparações, inspeção periódica, etc.) de viaturas ligeiras de mercadorias com mais de três lugares (com inclusão do condutor) e menos de nove lugares e peso bruto inferior a 3.500kg.
3. A Requerente pugna pela dedutibilidade deste imposto, argumentando pela empresarialidade da utilização das viaturas em causa, no transporte de mercadorias (carga) e no transporte dos seus

trabalhadores, nomeadamente entre a sede da empresa e os diversos locais onde as obras decorrem, tudo no contexto da atividade por si desenvolvida em torno da construção civil e outras atividades conexas.

4. A Requerente acrescenta que uma empresa não deverá ser prejudicada por efetuar despesas indispensáveis à prossecução da sua atividade, nem faz qualquer sentido, possuir veículos em duplicado, uns destinados exclusivamente para transporte de carga – relativamente a estas despesas o IVA seria dedutível, e outros para o transporte dos trabalhadores, que dada a possibilidade de serem utilizados para fins alheios à empresa o IVA já não seria dedutível.

5. Mas a primeira questão que importa esclarecer nasce a montante desta.

6. Ou seja, coloca-se em causa se a existência no regime fiscal de IVA em Portugal de uma disposição como a que consta do artigo 21 do CIVA, colide ou não com a legislação comunitária aplicável.

7. Ou melhor, se no contexto da regra geral de dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos, face aos princípios da neutralidade do imposto, e entre outros, o da equivalência comunitária, é legítimo ao Estado Português ter e manter normas limitativas dessa capacidade de dedução.

8. E daí termos escolhido como primeira a questão a decidir, a seguinte:

A legislação comunitária permite que os Estados Membros incluam na sua legislação nacional limitações à possibilidade de dedução do IVA, como é o caso do regime previsto no artigo 21º. do CIVA em Portugal, nomeadamente quanto a despesas com viaturas, despesas com gasóleo, despesas de representação e despesas de deslocação e estadia?

9. A Requerida, no contexto da sua defesa, invocando que a norma do artigo 21º. do CIVA visa precisamente evitar a dedução do imposto suportado com despesas que, pelas suas características e natureza, facilmente poderiam ser desviadas para consumos privados, ou, no todo ou em parte a fins alheios aos empresariais ou profissionais de um sujeito passivo, entende que estamos perante uma norma anti abuso.

10. E entende, também, ter o Estado Português toda a legitimidade, não só para criar, como para manter estes limites à dedução do imposto, porquanto os mesmos foram autorizados pela cláusula denominada de “congelamento ou “standstill”, prevista no então artigo 17º., nº. 6 da Sexta Diretiva, que corresponde atualmente ao artigo 176º. da Diretiva IVA.

11. Recorde-se que, nesses termos, ficou consagrado que os Estados membros poderiam manter determinadas limitações ao direito à dedução, desde que as mesmas já existissem ao nível da sua legislação interna no momento da entrada em vigor da respetiva Diretiva, tendo sido posteriormente renovada a legitimação para a sua manutenção.

12. Que é o que acontece no caso português.

13. Refere, por isso, a Requerida que:

“Deste modo, como refere Sérgio Vasques, o artigo 21.º do CIVA beneficia da proteção da cláusula de standstill que figurava no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva e, ainda que tenha sofrido alteração pontual na sua redação, as normas que excluem a dedução do IVA quanto a despesas com viaturas de turismo, alimentação, bebidas ou despesas de receção encontravam-se já em vigor quando a Sexta Diretiva entra em vigor no ordenamento jurídico nacional.”

14. Situação que é lida pela Requerida desta forma:

“Ou seja, tendo em consideração que a Sexta Diretiva entrou em vigor a 01.01.1989, bem como, o facto do artigo 21.º do CIVA não conter uma limitação geral do direito à dedução, mas sim limitações específicas para determinados bens e serviços, como as que estão em análise nos autos, em nada contrariam o direito comunitário, gozando da proteção conferida pela mencionada cláusula, mostrando-se, quer na sua letra, quer na ratio subjacente, compatível com a Sexta Diretiva.”

15. Referencia, para suportar este seu entendimento, o percurso seguido em diversos processos no âmbito do CAAD, de reenvio prejudicial para o TJUE de matérias desta natureza e das decisões que posteriormente por aquele Tribunal Europeu vieram a ser tomada e o seu reflexo nas Decisões finais do CAAD, donde se refere, entre outros, o já citado Acórdão tirado no Proc. nº. 486/2021-T, supra transcrito, que conclui que:

“...as autoliquidações de IVA efetuadas pelas Requerentes quanto aos períodos de janeiro a dezembro de 2019, quando aplicam as restrições ao direito a dedução de IVA previstas no artigo 21.º do Código do IVA quanto a despesas com viaturas, despesas com gasóleo, despesas de representação e despesas de deslocação e estadia, não violam o princípio da equivalência comunitário.»”

16. Entende a Requerente de modo diferente quanto a esta questão: Não.

17. Isto porquanto lê-se no seu PPA:

““Embora o TJUE permita que os Estados Membros incluam na sua legislação nacional limitações à possibilidade de dedução do IVA, significando isto que a norma ora em análise não

viola qualquer disposição comunitária, poderemos considerar que a mesma contraria o mecanismo próprio do IVA.”.

18. Encontrada está a resposta à primeira questão colocada:

Sim, a legislação comunitária permite que os Estados Membros incluam na sua legislação nacional limitações à possibilidade de dedução do IVA, como é o caso do regime previsto no artigo 21º. do CIVA em Portugal, nomeadamente quanto a despesas com viaturas, despesas com gasóleo, despesas de representação e despesas de deslocação e estadia.

19. Passemos, então, à análise da segunda questão colocada, que consiste no seguinte:

O IVA suportado por uma empresa com as despesas acima identificadas, quando as mesmas digam respeito a viaturas ligeiras de mercadorias, utilizadas no transporte de mercadoria e de trabalhadores inerentes ao desenvolvimento de uma atividade empresarial, pode ser deduzido ao abrigo do disposto no art.º 21º. do CIVA?

20. Para esta questão a resposta do Tribunal é negativa.

21. O imposto em causa não pode ser deduzido, assistindo, por isso, razão à Autoridade Tributária.

22. E, entre as fontes referenciadas neste processo, podemos encontrar a sustentação para essa resposta, e não outro, no acórdão do TCAN, citado pela entidade Requerida, que transcrevemos:

«O fundamento de tal exclusão do direito à dedução encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "inputs" em relação às quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti-abuso em sede de I.V.A., nos termos em que a doutrina as define (cfr. Gustavo Lopes Courinha, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos Para a Sua Compreensão, Almedina, 2004, pág.91 e seg.; J. L. Saldanha Sanches, Os limites do planeamento fiscal, Coimbra Editora, 2006, pág.295 e seg.).

Quer isto dizer que o legislador, mesmo admitindo que os bens ou serviços identificados no artº.21, nº.1, do C.I.V.A., possam destinar-se a fins empresariais, por reconhecer ser particularmente difícil o controlo da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar a possibilidade de elevado nível de fraude, procurou evitar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando na citada norma legal um conjunto de bens e serviços excluídos do direito à dedução, independentemente da sua utilização.»

B. Prejudicado fica o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

VII - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 23.767,52 (vinte e três mil setecentos e sessenta e sete euros e cinquenta e dois cêntimos), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, embora, admitimos que por lapso, a Requerente tenha atribuído ao valor da ação a quantia de € 24.373,44.

VIII - CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros).

Notifique-se.

Lisboa, 18 de março de 2025

O Árbitro

(Jorge Carita)